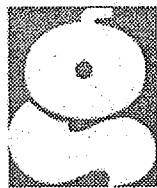


5 COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI



Irap

Il contribuente deve provare l'assenza dell'autonoma organizzazione

IRAP - Professionisti - Assenza di autonoma organizzazione - Presupposto d'imposta - Non sussiste - Prova della mancanza di organizzazione - È a carico del contribuente - Artt. 2 e 3 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446

È onere del contribuente di dimostrare e provare nel giudizio tributario la mancanza dei presupposti impositivi (autonoma organizzazione) per la non applicazione dell'Irap.
(Oggetto della controversia: rimborso Irap anni 1998-2001)

(COMM. PROVINCIALE di Firenze, Sez. XV - Sent. n. 32 dell'11 aprile 2003, dep. il 18 agosto 2003)

La Commissione tributaria provinciale di Firenze, Sezione XV, riunita con l'intervento dei Signori: Giuseppe Buonincontro (Presidente), Giuseppe Maurici (Relatore), Claudio Rapalini (Componente), ha emesso la seguente

Sentenza

sul ricorso n. 2150/02, depositato il 7 agosto 2002, avverso silenzio-rifiuto istanza rimborso Irap 1998, contro Agenzia delle Entrate, ufficio Firenze 1, proposto dal ricorrente F.D.M. più altri, di Incisa in Val d'Arno (FI), difeso dal Dott. L.G. di Firenze.

Fatto

Con tre distinti ricorsi, per i quali è stata disposta l'unificazione, i contribuenti Dott. L.G. (dottore commercialista), l'avvocato F.G. e il Dott. F.D.M. (promotore finanziario), questi ultimi rappresentati dal Dott. L.G., hanno impugnato il silenzio-rifiuto opposto dall'Agenzia delle Entrate al rimborso di quanto da essi versato a titolo Irap per gli anni 1998-2001. I ricorrenti sostengono di esercitare attività libero-professionale, in assenza di un'autonoma struttura organizzata, in via personale, diretta ed esclusiva, senza dipendenti né collaboratori con rapporti di lavoro continuativo e coordinato o di altra natura, in locali avuti in comodato o, comunque, gratuitamente disponibili presso altri professionisti (F.G. e L.G.) o nell'ambito di una più vasta organizzazione di carattere commerciale (F.D.M.), con limitatissimi mezzi strumentali.

A sostegno delle loro richieste invocano la sentenza n. 156/2001 (in "il fisco" n. 22/2001, pag. 7766, n.d.r.) con la quale la Corte Costituzionale ha sancito la legittimità costituzionale dell'Irap, affermando che tale tributo non si applica ai soggetti professionisti o imprenditori, che svolgono la propria attività senza un'autonoma ed apprezzabile struttura organizzativa; vengono citate anche alcune sentenze di Commissioni tributarie provinciali che hanno ritenuto il non assoggettamento all'Irap del professionista che svolge la propria attività in assenza di una struttura organizzativa di rilievo, come trattasi nei casi in questione.

L'Agenzia delle Entrate, uffici di Firenze 1 e Firenze 3, si è costituita in giudizio, sostenendo la legittimità del proprio operato, considerato che la stessa Corte Costituzionale ha di fatto riconosciuto che l'Irap è un'imposta di carattere reale, che colpi-

sce il valore aggiunto del prodotto delle attività autonomamente organizzate, individuando in tale valore aggiunto, direttamente connesso all'elemento organizzativo, un idoneo indice di capacità contributiva. Richiama inoltre una risoluzione dell'Agenzia delle Entrate [n. 32/E del 31 gennaio 2002 (in "il fisco" n. 8/2002, fascicolo n. 2, pag. 1116, n.d.r.)], ove si precisa che il presupposto dell'Irap deve essere individuato non tanto nell'impiego di beni strumentali o nell'ausilio di collaboratori e dipendenti ma nel compimento di fatto di un'attività professionale autonomamente organizzata che non esclude *ex se* un'autonoma organizzazione. In conclusione, l'Agenzia delle Entrate sostiene che la Corte, nel ritenere l'elemento organizzativo connesso alla nozione stessa di impresa, ha precisato, per quanto riguarda il lavoro autonomo, che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui; ma questa condizione deve essere verificata, in assenza di specifiche norme, in via di fatto. Per quanto sopra l'ufficio chiede che il ricorso venga respinto con vittoria di spese e di onorari.

Diritto

Questa Commissione ritiene oramai pacifico che l'Irap ha il suo presupposto impositivo nell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio di beni, ovvero alla prestazione di servizi (art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997). Da un punto di vista generale, come soggetti, la norma riguarda tutti coloro, imprenditori e professionisti, singoli o associati, che esercitano la loro attività in via abituale, ma resta da stabilire quanto questa attività possa dirsi "autonomamente organizzata". A sollecitare le perplessità della dottrina e della giurisprudenza è stata la nota sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 2001, la quale, pur salvando dall'illegittimità il tributo di specie, ha aperto uno spiraglio riconoscendo la possibilità di non configurare il presupposto impositivo dell'Irap rispetto all'attività di professionisti e lavoratori autonomi.

In tal modo le varie Commissioni tributarie provinciali hanno riconosciuto l'inapplicabilità dell'imposta ai professionisti privi di autonoma organizzazione, avendo inteso questa come un qualcosa di staccato funzionalmente e operativamente dal soggetto. Così, accanto alle più elementari situazioni di professionisti operanti senza l'ausilio di dipendenti ed in assenza di significativi mezzi strumentali, diversi giudici tributari di primo grado hanno

progressivamente stabilito l'inapplicabilità dell'imposta anche in presenza di dipendenti e beni strumentali di apprezzabile valore e quindi anche ai casi di attività svolta in associazione professionale (Comm. trib. prov. di Milano, Sez. V, 20 dicembre 2001; Comm. trib. prov. di Mantova, Sez. I, 26 marzo 2002), di agenti di commercio (Comm. trib. prov. di Parma, Sez. II, 5 aprile 2002), di imprese artigiane con dipendenti e rilevanti beni (Comm. trib. prov. di Parma, Sez. VI, 11 dicembre 2001) di commercianti con dipendenti ed addirittura di società in nome collettivo (Comm. trib. prov. di Parma, Sez. III, 15 novembre 2001, n. 94).

Il successivo passaggio delle questioni alle giurisdizioni di secondo grado ha poi determinato una drastica contrazione dell'area di inapplicabilità dell'imposta, ricondotta in senso fortemente restrittivo a situazioni limitate e particolari in assenza di autonoma organizzazione.

Significative appaiono in proposito le pronunce in grado di appello intervenute in materia della Commissione tributaria regionale di Venezia (Sez. VI, n. 82/02 dep. il 10 ottobre 2002) e della Comm. trib. reg. dell'Emilia-Romagna (Sez. XV, n. 120/02, dep. il 23 ottobre 2002).

Secondo la Commissione tributaria regionale di Venezia, per i lavoratori autonomi, il presupposto impositivo dell'esistenza di un'autonoma organizzazione può consistere benissimo nella coordinazione di quantità anche minime di fattori a ciò rilevanti, come, ad esempio, la capacità di procurarsi clienti e di ottenere credito, indipendentemente dalla loro qualificazione, dal loro numero e dalla loro qualità.

L'attività professionale quindi può essere svolta anche in assenza di collaboratori e/o dipendenti, senza per questo perdere i caratteri della "autonoma organizzazione"; la quale, quindi, non può essere intesa come attitudine dell'organizzazione a continuare l'abituale attività anche in assenza del "professionista" quanto, piuttosto, nella mancanza di un rapporto gerarchico con altre persone o di un superiore controllo e/o coordinamento da parte di altri soggetti.

Questo *minimum* di organizzazione non sussiste nel caso di attività libero-professionale svolta nell'ambito di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa ove i collaboratori non hanno contatti con i committenti ma con un soggetto da questi diverso che ne indirizza e controlla l'attività. Ciò concorda con la tesi esposta dall'Amministrazione finanziaria con le

circolari emanate sulla questione. Di fatto quindi l'area di non applicabilità dell'Irap viene circoscritta ai casi di collaborazioni coordinate e continuative oppure a situazioni caratterizzate da prestazioni di lavoro autonomo non abituale, di natura occasionale, che trovano fondamento nell'art. 49, commi 1 e 3, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

Questa tesi trova sostegno anche della già citata sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, che si fonda sulla presenza o meno di un coordinamento di terzi nell'attività professionale svolta. In tal modo "un'attività libero-professionale è autonomamente organizzata se la stessa è svolta senza il coordinamento e il controllo da parte di altri soggetti; è invece attività libero-professionale non autonomamente organizzata se la stessa è svolta senza il coordinamento e il controllo da parte di altri soggetti; è invece attività libero-professionale non autonomamente organizzata, quando, anche se esercitata da professionista regolarmente iscritto all'albo professionale, è indirizzata e controllata da altri e il rapporto professionale si sviluppa con il soggetto che coordina l'attività e non con il committente che ha richiesto la prestazione".

Quanto sopra, premesso in via generale, deve essere messo ora in relazione con il caso in esame anche con riferimento all'onere imposto al contribuente [Corte di Cassazione, Sez. trib., 21 luglio 2000, n. 9604 (in "il fisco" n. 6/2001, pag. 1911, con commento di P. Russo e G. Franson, n.d.r.)] di dimostrare e provare nel giudizio tributario la mancanza dei presupposti impositivi (autonoma organizzazione) del tributo Irap, indebitamente versato.

Su questo punto la Commissione rileva che i ricorrenti non hanno fornito adeguata e chiara dimostrazione dell'assenza dell'autonoma organizzazione e in conseguenza i ricorsi debbono essere respinti. Per quanto riguarda le spese di giudizio, tenuto conto della complessità del caso, della novità delle questioni sottoposte e delle difficoltà interpretative e delle incertezze dottrinali e giurisprudenziali sui punti in discussione, si ritiene opportuno disporre la loro compensazione.

P.Q.M.

la Commissione respinge i ricorsi e compensa le spese di lite.

Commento

Secondo la Commissione tributaria provinciale di Firenze - si legge nelle premesse della sentenza qui annotata - il tributo Irap, in linea di principio, non è applicabile se non in capo a chi eserciti, in via abituale, attività "autonomamente organizzata": principio condivisibile, siccome conforme alla legge istitutiva del tributo.

I giudici tributari fiorentini - nel prosieguo dell'esposizione - si soffermano poi sulla tesi dell'Amministrazione finanziaria, accolta dalla giurisprudenza di secondo grado citata in sentenza, secondo cui, sostanzialmente, assenza di autonoma organizzazione può aversi solo in ambito di collaborazioni coordinate e continuative o di attività di lavoro autonomo prive del requisito della abitualità (tesi riconducibile alla circolare n. 141/E del 4 giugno 1998, in allegato a "il fisco" n. 24/1998, pag. 8259, e ribadita con la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 32/E del 31 gennaio 2002, ibidem, n. 8/2002, fascicolo n. 2, pagg. 1116 e seguenti; in senso conforme, in giurisprudenza, cfr. Comm. trib. di I grado di Trento, sent. n. 135 del 10 gennaio 2002, in banca dati "il fiscovideo").

Il che vale a riconoscere sussistente ex se, in capo ad ogni imprenditore o professionista, il presupposto dell'autonoma organizzazione per il solo fatto dell'esercizio di attività in via abituale, non rilevando la circostanza che, in effetti, autonoma organizzazione vi sia in concreto, a mo' - invero - di presunzione legale assoluta.

I giudici fiorentini, dopo il lungo excursus, con riferimento al caso in esame, respingono il ricorso, per non avere i ricorrenti "fornito adeguata e chiara dimostrazione dell'assenza dell'autonoma organizzazione".

Si rileva che, nella fattispecie, i ricorrenti avevano fornito la prova di quanto dedotto, producendo, quanto all'assenza di lavo-

ro altrui: le dichiarazioni del sostituto d'imposta; quanto alla mancanza o scarsa rilevanza dei beni strumentali e/o di struttura organizzativa: il libro inventari, i bilanci/situazioni contabili, le dichiarazioni dei redditi, le schede di contabilità, le fatture di acquisto, contratti di comodato e vari, eccetera.

La concisa (meglio, solo enunciativa) motivazione della sentenza non permette di conoscere l'iter logico-giuridico ed argomentativo che ha indotto, nel merito, la Commissione a ritenere non sufficientemente provata l'assenza del requisito dell'autonoma organizzazione, non recando la sentenza alcun espresso riferimento agli elementi di fatto prodotti dai ricorrenti, né alcuna concreta valutazione in ordine agli stessi.

La sentenza, ad avviso di chi scrive, pecca quindi sotto il profilo della motivazione, ci si chiede se non dissimulando una sostanziale adesione dei giudici all'orientamento ministeriale di cui è detto sopra.

Se così fosse, sarebbe però irrilevante - meglio inutile - richiedere, nel merito, la prova della mancanza dell'elemento organizzativo, per essere questo ritenuto integrato alla stregua di presunzione iuris et de iure, e quindi - per altro verso - con apparente contraddittorietà della motivazione.

Alcune ulteriori e più generali considerazioni su questo argomento.

L'art. 3, comma 144, della L. 23 dicembre 1996, n. 662 - legge delega istitutiva del tributo Irap - ha espressamente condizionato l'applicazione del tributo alla sussistenza dell'elemento dell'organizzazione.

Al concorrente fine - riteniamo - di rendere più aderente al principio suddetto la disciplina del tributo Irap e di meglio puntualizzare

la definizione del presupposto, il legislatore ha ritenuto di integrare l'originaria formulazione dell'art. 2 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, prevedendo che l'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi debba essere "autonomamente organizzata" (art. 1, comma 1, del D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137, che ha modificato nel senso sopra indicato l'art. 2, comma 1, primo periodo, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446).

Per effetto di tale modifica, affinché possa dirsi integrata la fattispecie impositiva occorre che sussistano contestualmente entrambi gli elementi, o requisiti, costitutivi del presupposto, ovvero l'abitudine e l'autonoma organizzazione (ben può aversi attività svolta abitualmente in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui, così come attività organizzata svolta in via non abituale: in entrambi i casi non può dirsi integrato il presupposto di legge).

È stato correttamente rilevato, al riguardo, che "L'esercizio abituale di una attività rilevante ai fini Irap deve infatti possedere il carattere dell'autonoma organizzazione che si risolve, per il titolare, in disponibilità di beni e prestazioni economicamente valutabili che devono corrispondere alla potenzialità produttiva del titolare medesimo" (così, Procopio, L'oggetto dell'Irap, Padova, 2003, pag. 67).

Ove il soggetto - professionista o (piccolo) imprenditore - non agisca se non con il proprio lavoro (assenza di apprezzabile organizzazione di mezzi materiali o immateriali e/o di lavoro altrui), resterà escluso dal campo di applicazione del tributo per mancanza del presupposto di legge, ove ciò sia idoneamente provato (con l'inciso, peraltro, che non rappresenta certo un contributo al chiarimento della questione qui trattata la circostanza che la legge non preveda soglie oggettive o parametri di riferimento che definiscano, o determinino, quando l'attività economica sia "autonomamente organizzata").

Rileva considerare poi che il legislatore ha espressamente previsto come sussistente in ogni caso - e quindi in via di presunzione (assoluta) - il requisito dell'autonoma organizzazione solo in capo ai soggetti che esercitano attività economica nella forma collettiva, disponendo infatti l'art. 2, comma 1, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 446/1997 che: "L'attività esercitata dalle società e dagli enti ... costituisce in ogni caso presupposto di imposta".

Al riguardo, è stato puntualmente rilevato che "se il legislatore avesse voluto colpire fiscalmente tutte le attività dirette alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi, non avrebbe inserito con l'art. 1, commi 1 e 2, del D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137, le parole 'autonomamente organizzate', né avrebbe definito l'Irap un'imposta reale ... Con tali puntuali precisazioni, il legislatore ha inequivocabilmente circoscritto le attività assoggettabili all'Irap, fissandone come suo presupposto l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi" (così, Comm. trib. reg. di Aosta, Sez. II, sent. n. 5 del 23 giugno 2003, in "il fisco" n. 44/2003 fascicolo n. 1, pagg. 6957 e seguenti; in senso conforme, Comm. trib. reg. di Roma, Sez. VII, sent. n. 50 del 3 luglio 2003, ibidem, n. 33/2003, fascicolo n. 1, pagg. 5235 e seguenti; Comm. trib. prov. di Bologna, Sez. I, sent. n. 421 del 22 maggio 2003, ibidem, n. 33/2003, fascicolo n. 1, pagg. 5249 e seguenti; contra, Comm. trib. prov. di Ravenna, Sez. V, sent. n. 11 del 10 febbraio 2003, ibidem, n. 31/2003, fascicolo n. 1, pagg. 4935 e seguenti).

Questo orientamento appare conforme a quanto statuito dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 156 del 21 maggio 2001 (in "il fisco" n. 22/2001, pag. 7766).

La Consulta, con la sentenza sopra indicata - invero riferendosi alla sola attività di lavoro autonomo, ma ritenuta, dai più, applicabile anche all'attività d'impresa (ex multis, Comm. trib. prov. di Cagliari, Sez. V, sent. del 3 dicembre 2001, in "Rassegna Tributaria" n. 1/2002, pagg. 357 e seguenti; Comm. trib. reg. di Bologna, Sez. staccata di Parma, Sez. XXXV, sent. n. 39/35/03 del 9 dicembre 2003, oltre alle numerose altre sentenze dello stesso Collegio emesse a partire dal 2002; cfr., in dottrina, Cociani, Attività autonomamente organizzata e Irap, in "Riv. Dir. Trib." n. 1/2003, pag. 47) - nel dichiarare non fondate le eccezioni di legittimità costituzionale del decreto istitutivo del tributo Irap, ha statuito, fra le altre cose, che il presupposto per l'applicazione del tributo è da individuarsi nell'effettiva sussistenza di un'autonoma organizzazione, elemento questo che non può essere presunto o definito a priori, ma che deve essere verificato nel caso concreto, e ritenuto

sussistente solo ove vi sia un'effettiva organizzazione di capitali o lavoro altrui (Corte Cost., sent. n. 156/2001).

Ne consegue che un'attività economica, sia essa di natura imprenditoriale o professionale, esercitata in assenza di (almeno apprezzabile) struttura organizzativa (beni patrimoniali e/o lavoro altrui) risulta priva del presupposto di legge: "il concetto di organizzazione, così come inteso dalla Consulta, implica la considerazione dell'insieme di mezzi e risorse nella logica della produzione ... per le imprese dovendosi riguardo ad esse principalmente valutare l'insieme dei mezzi impiegati per verificare se è presente o meno una capacità contributiva 'impersonale' associata al business, inteso come organizzazione complessa che svolge attività d'impresa, e come tale separato dalla capacità contributiva 'personale' propria dei singoli individui ... In buona sostanza la scriminante ai fini dell'assoggettabilità all'Irap è, comunque, da ricercarsi - correttamente intendendo il pronunciamento della Consulta - nel livello di prevalenza dell'intuitus personae sulla 'potenzialità produttiva' espressa dall'organizzazione" (così, Comm. trib. reg. di Torino, Sez. XII, sent. n. 5 del 20 maggio 2003, in "il fisco" n. 25/2003, fascicolo n. 1, pag. 3995; in senso conforme, Comm. trib. prov. di Siracusa, Sez. III, sent. n. 130 del 23 maggio-25 settembre 2003, in "il fisco" n. 39/2003, fascicolo n. 1, pagg. 6182 e seguenti).

Ad avviso di chi scrive deve ritenersi insussistente il requisito dell'autonoma organizzazione quando l'attività si fondi in modo qualificante sulla presenza personale, diretta e continua, del soggetto titolare, che la caratterizza in modo, tendenzialmente, imprescindibile (principio dell'autonomia funzionale).

Non è integrato il presupposto di legge quando la struttura organizzativa non sia sufficientemente significativa, in termini di (contestuale) sussistenza dei fattori tipici della produzione (capitali e lavoro altrui), da non poter supplire all'assenza personale del titolare (in questo senso, cfr. Comm. trib. di I grado di Trento, sent. n. 101 del 5 luglio 2001, in "Rassegna Tributaria" n. 1/2002, pagg. 347 e seguenti; Comm. trib. prov. di Lucca, Sez. I, sent. n. 357 del 13 dicembre 2001-4 aprile 2002, in "il fisco" n. 48/2002, fascicolo n. 1, pagg. 7718 e seguenti; Comm. trib. reg. di Firenze, Sez. XXII, sent. n. 15 del 5 febbraio-28 maggio 2003, ibidem, n. 32/2003, fascicolo n. 1, pagg. 5102 e seguenti, con commento di S. Sardelli; Comm. trib. reg. di Torino, sent. n. 5 del 20 maggio 2003, cit.; contra, oltre alle decisioni citate dai giudici fiorentini nella sentenza in commento, cfr. Comm. trib. reg. di Bologna, sent. n. 120 del 23 ottobre 2002, in banca dati "il fiscovideo").

Può così aversi autonoma organizzazione solo ove vi sia "il contemporaneo ricorso a più fattori produttivi tipici che, fra loro coordinati, danno luogo ad un risultato in qualche modo riconducibile all'organizzazione in quanto tale piuttosto che ad un suo singolo componente e che comunque trascende rispetto al ruolo dell'imprenditore-organizzatore, nel senso che è da esso funzionalmente autonomo" (così, Cociani, Attività autonomamente organizzata e Irap, cit., pag. 52; sempre in dottrina, in senso conforme cfr. Corasaniti, Irap: gli elementi della fattispecie impositiva, la giustificazione costituzionale e la graduale abrogazione, in "Dir. Prat. Trib.", 2001, I, pagg. 973 e seguenti; Colli Vignarelli, Rilevanza dell'organizzazione nell'imposta regionale sulle attività produttive, in "Boll. Trib.", 2002, pagg. 891 e seguenti; in senso contrario, Porcaro, Prime esperienze giurisprudenziali su Irap e attività prive di organizzazione, in "Rassegna Tributaria" n. 1/2002, pagg. 371 e seguenti; Basilavecchia, Sulla costituzionalità dell'Irap; un'occasione non del tutto perduta, ibidem, pagg. 313 e seguenti; Schiavolin, L'imposta regionale sulle attività produttive, in AA.VV., Miccinesi (a cura di), "Commento agli interventi di riforma", Padova, 1999, pag. 779).

In senso conforme, è stato infine rilevato come non sia applicabile il tributo Irap ove sia carente "l'elemento differenziale, costituito dall'organizzazione del lavoro in forma aziendale e l'investimento di capitali per il mantenimento ed il funzionamento di qualsivoglia forma di organizzazione aziendale" (Comm. trib. prov. di Siracusa, Sez. III, sent. n. 130 del 23 maggio-25 settembre 2003).

Ma ... alla fine, cosa ne penserà la Cassazione?

Potrà tornare utile, prevediamo, il principio dell'autonomia funzionale.

Lorenzo Gambi
Dottore commercialista in Firenze